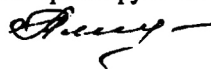


0-793021

На правах рукописи



РЫБНИКОВА Людмила Владимировна
ВНУТРИКОРПОРАТИВНЫЙ АУДИТ В
АГРАРНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ И ЕГО
ОРГАНИЗАЦИЯ ПО СЕГМЕНТАМ

Специальность: 08.00.12 - 08.00.12 - "Бухгалтерский учет, статистика"

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Саратов - 2009



Работа выполнена на кафедре анализа хозяйственной деятельности и аудита Саратовского государственного социально-экономического университета.

| | |
|------------------------------|---|
| Научный руководитель | - д-р экон. наук, доцент Ефимова Светлана Борисовна |
| Официальные оппоненты | - д-р экон. наук, профессор Глущенко Александра Васильевна - канд. экон. наук, доцент Наумова Татьяна Дмитриевна |
| Ведущая организация | - Оренбургский государственной университет. |

Защита состоится 17 декабря 2009 года в 13⁰⁰ час. на заседании диссертационного совета Д 212.241.03 при Саратовском государственном социально-экономическом университете по адресу:

410003, Саратов, Радищева, 89, Саратовский государственный социально-экономический университет, ауд. 843.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке университета.

Автореферат разослан 17 ноября 2009 года.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000665125

Ученый секретарь диссертационного совета, д-р экон. наук, профессор

С.М. Богомолов

A handwritten signature in dark ink, appearing to be 'С.М. Богомолов', written over the printed name.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Аграрные предприятия являются базовым народнохозяйственным ресурсным потенциалом поддержания продовольственной безопасности государства, по которому в значительной мере определяется жизненный уровень населения. Негативные последствия кризиса повлекли за собой нарушение управляемости и дисгармонию сбыта производимой продукции, а также потерю платежеспособности, как промышленных, так и сельскохозяйственных предприятий. В результате становится актуальной проблема обеспечения защиты имущественных и финансовых интересов объединившихся собственников. Объективно обусловленная потребность в формировании усовершенствованной формы внутреннего аудита в аграрных предприятиях, учитывающей отраслевую диверсификацию, географическую удаленность структурных подразделений связана с изменениями условий функционирования и системой их экономических взаимоотношений с государством, социальными структурами общества, его партнерами и собственниками.

В структуре Саратовской области в 2008 году преобладали сельскохозяйственные предприятия, основанные на частной собственности на землю и имущество (по статистическим данным более 84%), причем эта собственность в основном сформирована за счет объединения ранее самостоятельных хозяйств, имеющих отраслевые различия (растениеводство, животноводство, переработка, хранение) и территориальную отдаленность друг от друга. Таким образом, можно констатировать, что многие аграрные предприятия фактически являются корпоративными организациями, объединившими в себе совокупность лиц, имеющих общие интересы в достижении какой-либо цели. Следовательно, в данном случае для защиты интересов собственников имеет смысл говорить о формировании особой формы внутреннего контроля – внутрикорпоративного аудита.

Именно внутрикорпоративный аудит призван создать среду экономического контроля и доверия среди всех участников хозяйственных отношений, способствовать выявлению внутренних резервов повышения финансовой устойчивости сельскохозяйственных предприятий. Между тем, исследование структуры управления аграрными предприятиями показало, что в настоящее время практически отсутствует полноценная система внутрикорпоративного аудита, внедрение и использование потенциальных возможностей которого будет способствовать существенному повышению доходности и капитализации аграрного бизнеса.

В связи с этим исследование теории, методологии и практики внутрикорпоративного аудита на аграрных предприятиях, является весьма актуальным и востребованным.

Степень разработанности проблемы. Решение вопросов, стоящих перед российским внутренним аудитом, невозможно без научного подхода к решению

комплекса многообразных проблем, связанных с его функционированием - проблем форм, организации и методик проведения. Одним из основополагающих ориентиров в развитии отечественного внутреннего аудита является опыт, нашедший отражение в трудах российских ученых: Андреева В.Д., Белобжецкого И.А., Богомолова А.М., Данилевского Ю.Д., Камышанова П.И., Кочинева Ю.Ю., Кочерина Е.А., Лабынцева Н.Т., Подольского В.И., Паля В.Ф., Сотниковой Л.В., Сонины А.М., Суйца В.П., Скобара В.В., Шапигузова С.М. Теоретической основой внутреннего аудита являются также труды таких зарубежных авторов как: Адамса Р., Аренса А., Андерсана Х., Бениса Г., Бирмана М., Вуда Дж., Дженика Г.Р., Лоббека Дж., Уоррена Дж. Д., Клиланда К.Д. Кинга В., Катлера С., Робертсона Дж.К., Риса Дж., Тегана Д. О., Уоррена Дж. Д.

В последнее время в России активизировались исследования по проблемам внутреннего контроля на предприятиях. В этом плане заслуживают внимание работы Ендовицкого Д.А., Бурцева В.В., Воропаева Ю.Н., Мельник М.В., Мизиковского Е.А., Панковой С.В., Садыковой Т.М., Сотниковой Л.В., Суйца В.П., Щербакова В.В. и др.

Специфике организации корпоративного консолидированного учета, контроля и отчетности в интегрированных формированиях посвятили труды: Бариленко В.И., Бодров Ю.А., Заббарова О.А., Новодворский В.Д., Плотников В.С., Пучкова С.И., Шиткина И.С. и др.

Проблемам осуществления аудита в сельском хозяйстве, в том числе в интегрированных структурах, посвятили свои труды: Алборов Р.А., Белов Н.Г., Буракова О.В., Бычкова С.М., Васькин Ф.И., Горлова Е.В., Кокорев Н. А., Ларионова А.Д., Логвинова Т.И., Овсийчук М.Ф., Перекрестова Л.В., Пизенголец М.З., Фастова Е.В., Хоружий Л.И., Штейман М.Я., Ширококов В.Г. и др.

По достоинству, оценивая научный вклад названных ученых, следует отметить, что на сегодняшний день непроработанными остаются вопросы теории, методики и организации внутрикорпоративного аудита в аграрных предприятиях. На сегодняшний день отсутствует системное представление о внутрикорпоративном аудите сельскохозяйственных предприятий, адекватное многоотраслевым, многопрофильным особенностям его существования. Не разработана нормативно-правовая, методическая, информационная база, основанная на современных технологиях. Особенности внутрикорпоративного аудита в аграрных предприятиях на сегодняшний день не явились отдельным предметом самостоятельных исследований, многие вопросы теоретического, методологического и методического характера остаются неисследованными.

Широта и неоднозначность различных вопросов данной проблемы предопределили выбор автором темы исследования, его цель, задачи и структуру.

Цель диссертационного исследования заключается в разработке теоретических основ и методических рекомендаций по внедрению внутрикорпоративного аудита в аграрных предприятиях и его организацию по сегментам «растениеводство», «животноводство», учитывающих специфику и их отраслевые особенности.

Для достижения поставленной цели предполагалось решение следующих задач, определивших содержание, логику диссертационного исследования:

- рассмотреть экономическое содержание внутрикорпоративного аудита, его цели и задачи, функции и принципы применительно к аграрным предприятиям;
- исследовать взаимодействие внутрикорпоративного и внешнего аудита в аграрных предприятиях;
- определить задачи внутрикорпоративного аудита в условиях перехода на МСФО и МСА в сельском хозяйстве;
- рекомендовать организацию службы внутрикорпоративного аудита, обосновав организационно-правовые основы его функционирования в аграрных предприятиях;
- дать рекомендации по совершенствованию планирования и осуществлению контроля качества внутрикорпоративной аудиторской деятельности в аграрных предприятиях;
- разработать рекомендации по формированию информационного обеспечения внутрикорпоративного аудита в условиях современных технологий;
- исследовать организационно-методические особенности проведения внутрикорпоративного аудита в аграрных предприятиях;
- уточнить методические основы проведения внутрикорпоративного аудита по сегменту «растениеводство»;
- конкретизировать особенности осуществления внутрикорпоративного аудита в сегменте «животноводство»;
- предложить использование внутреннего Стандарта, регламентирующего порядок проведения внутрикорпоративного аудита по сегментам «растениеводство», «животноводство» в аграрных предприятиях.

Предметом исследования являются теоретические и практические вопросы организации и проведения внутрикорпоративного аудита сегментов «растениеводство» и «животноводство» в аграрных предприятиях.

Объектом исследования являются финансово-хозяйственные процессы, происходящие в сельскохозяйственных предприятиях. Непосредственно исследование выполнялось по материалам предприятий Саратовской области: ООО «Агрофирмы «Рубеж» и СПК «НИВА».

Теоретическую и методологическую основу проводимого исследования составили труды отечественных и зарубежных ученых, посвященные проблемам бухгалтерского учета, внутреннего контроля, аудита и ревизии.

В ходе выполнения диссертационной работы применялись различные методы научного исследования: анализ и синтез, выборочное наблюдение, обследование, группировка, сравнение, системный и комплексный подход к исследованию.

Информационной базой работы послужили законодательные акты и нормативные документы государственных органов власти Российской Федерации и Саратовской области, статистические данные Госкомстата РФ и Госкомстата по Саратовской области, данные агроформирований Саратовской области, российские и международные стандарты учета, отчетности и аудита, материалы по

изучаемой проблематике, опубликованные в периодической печати и представленные в сети Интернет.

Научная новизна результатов диссертационного исследования заключается в следующем:

- раскрыто содержание внутрикорпоративного аудита; уточнены и конкретизированы применительно к аграрным предприятиям цели, задачи, принципы и функции, на которых должна базироваться эффективная система внутрикорпоративного аудита;

- предложены критерии, наличие которых позволяет констатировать целесообразность формирования службы внутрикорпоративного аудита в аграрных предприятиях (критерий масштаба, диверсификации сельскохозяйственного производства, географической отдаленности структурных подразделений);

- определены задачи внутрикорпоративного аудита в условиях перехода на МСФО и МСА направленные на корректировку правил учета в российской системе бухгалтерского учета внеоборотных активов, а также обоснована необходимость оценки плодоносящих и потребляемых биологических активов аграрных предприятий по справедливой стоимости в соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство»;

- определены этапы формирования службы внутрикорпоративного аудита в аграрных предприятиях, предложены варианты ее организации, основанные на осуществлении контроля по сегментам: географическому (фермы, бригады, элеваторы); хозяйственному сегменту (отрасль растениеводство, животноводство);

- усовершенствованы методические основы проведения внутрикорпоративного аудита в сегменте "растениеводство", выделены в отдельный перечень предпосылки (рост дебиторской, кредиторской задолженности, некорректная корреспонденция счетов по хозяйственным операциям, занижение урожайности с 1 га. по сравнению с урожайность, полученной при контрольных обмолотах и т.д.), при возникновении которых необходимо оперативное проведение контрольных мероприятий, а также предложены формы рабочих таблиц аудиторов;

- конкретизированы особенности осуществления внутрикорпоративного аудита по сегменту "животноводство", выделен перечень предпосылок (заниженные надои по сравнению с контрольными дойками, заниженная жирность по сравнению со средней, несвоевременный перевод животных из одной группы в другую и др.), при возникновении которых необходимо оперативное проведение аудита в целях предотвращения возможных нарушений;

- разработан типовой внутренний Стандарт, регламентирующий порядок проведения внутрикорпоративного аудита по сегментам "растениеводство" и "животноводство" и местам их осуществления — географическим сегментам, рекомендованы формы акта встречной проверки полноты и своевременности оформления хозяйственных операций и отчета о проведении аудита.

Теоретическая и практическая значимость работы. Теоретическая значимость проведенного исследования состоит в систематизации и обосновании разработанных автором предложений и рекомендаций, которые позволяют

организовать внутрикорпоративный аудит в аграрных предприятиях, повысить эффективность внутреннего контроля и обоснованность управленческих решений. Предложенные автором методики внутрикорпоративного аудита по хозяйственным сегментам "растениеводство" и "животноводство", представлены в виде конкретных рекомендаций, которые реализованы на исследуемых предприятиях и могут быть внедрены в практику сельскохозяйственной отрасли Саратовской области и других регионов.

Практическая значимость исследования состоит в разработке подходов к созданию службы внутрикорпоративного аудита в аграрных предприятиях и объединениях. Предложена усовершенствованная, методика, обеспечивающая проведение внутрикорпоративного аудита в аграрных предприятиях в разрезе отраслей и направлений деятельности. Предложенная методика проведения внутрикорпоративного аудита позволит повысить качество, надежность, достоверность, уместность и полезность информации, предоставляемой заинтересованным пользователям, а также повысит инвестиционный климат в аграрных предприятиях и повысит его эффективность в целом.

Практическая ценность исследования подтверждается тем, что разработанные методические и практические рекомендации внедрены в практику работы исследуемых предприятий.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения диссертации и результаты, полученные на различных этапах исследования представлялись в форме докладов на международных, всероссийских, межрегиональных научно-практических конференциях в 2006-2009 г.г. в городах Пензе и Саратове и опубликованы в форме статей в сборниках научных трудов. Практическая ценность исследования подтверждается тем, что разработанные методические и практические рекомендации внедрены в практику работы внутрикорпоративного аудита сельскохозяйственных предприятий Саратовской области: "Агрофирмы "Рубеж" Пугачевского района и сельскохозяйственного производственного кооператива "НИВА" Петровского района, а также в учебном процессе на кафедре бухгалтерского учета при преподавании дисциплин: "Аудит", "Аудит налогообложения", "Контроль и ревизия", "Налоговый учет и отчетность", "Отраслевые особенности учета, анализа и контроля в бюджетных и некоммерческих организациях", Анализ, контроль и ревизия в бюджетных и некоммерческих организациях" что подтверждается официальными справками.

По тематике диссертации опубликовано 11 работ общим объемом 4,1 п.л., в том числе 2 статьи в изданиях, рекомендуемых ВАК,

Объем и структура работы. Работа имеет следующую структуру, определенную логикой анализа взаимосвязанных аспектов изучаемого предмета исследования и совокупностью решаемых задач:

Введение

Глава 1. Теоретические аспекты внутрикорпоративного аудита в аграрных предприятиях.

1.1. Сущность внутрикорпоративного аудита, его цели, задачи, принципы и функции

1.2. Взаимодействие внутрикорпоративного и внешнего аудита в аграрных предприятиях

1.3. Задачи внутрикорпоративного аудита в условиях перехода на МСФО и МСА в сельском хозяйстве

Глава 2. Особенности организации службы внутрикорпоративного аудита в аграрных предприятиях

2.1. Организационно - правовые основы функционирования службы внутрикорпоративного аудита

2.2. Планирование и контроль качества внутрикорпоративного аудита

2.3. Информационное обеспечение внутрикорпоративного аудита в условиях современных технологий

Глава 3. Организационно методические особенности проведения внутрикорпоративного аудита в аграрных предприятиях

3.1. Методические основы внутрикорпоративного аудита и его организация по сегменту «растениеводство»

3.2. Особенности проведения внутрикорпоративного аудита и его организация по сегменту «животноводство»

3.3. Использование разработанного стандарта, регламентирующего порядок проведения внутрикорпоративного аудита по сегментам в аграрных предприятиях

Заключение

Библиографический список литературы

Приложения

Список использованной литературы содержит 249 источников. В работе 9 приложения, 30 таблиц и 4 рисунка.

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Исследовав существующие трактовки экономического содержания понятий "аудит", "внутренний аудит", в работе выявлены характерные черты, отличающие внутрикорпоративный аудит от прочих форм аудита, и предложено следующее его определение: внутрикорпоративный аудит - это регламентируемая внутренними документами деятельность специально формируемой службы по выражению мнения о достоверности учета и отчетности, осуществлению контроля анализа и оценке финансового состояния всех структурных подразделений корпоративного объединения, позволяющая защитить интересы собственников в сохранности активов, повышении капитализации предприятия и содействующая принятию руководством предприятия экономически обоснованных решений.

Взяв за основу основные принципы организации внутреннего аудита для промышленных предприятий такие как: компетентность, независимость, конфиденциальность мы предлагаем новые, учитывающие специфику аграрных предприятий:

- принцип гибкости предполагает систематическую адаптацию контрольно-аналитических мероприятий к изменениям внешней среды и задач, формулируемых собственниками;

- принцип непрерывности предполагает скользящий характер проведения внутрикорпоративного аудита в зависимости от необходимости его проведения по возникшим предпосылкам;

- принцип процессного подхода заключается в том, что внутрикорпоративный аудит осуществляется как процесс, учитывающий отраслевые взаимосвязи между процессами аграрного производства, поскольку в сельском хозяйстве

окончание одного процесса в виде результата на выходе образует ресурс для следующего;

- принцип ориентации на интересы собственника заключается в том, что аудиторы службы должны понимать текущие и прогнозировать перспективные потребности, выполнять их требования, стремиться защитить интересы собственников, а не исполнительного руководства.

В работе сформулирована цель службы внутрикорпоративного аудита (СВА) в аграрных предприятиях (объединениях), которая заключается в выражение мнения о полноте и своевременности отражения хозяйственных процессов в учете; в прогнозе и оценке эффективности использования имеющихся ресурсов в разрезе видов деятельности; экономической целесообразности совершения хозяйственных операций; а также в оказании помощи в выявлении потенциальных возможностей улучшения хозяйственной деятельности и защите законных имущественных интересов собственников предприятия.

Задачи внутрикорпоративного аудита вытекают из поставленной цели и включают в себя:

- упорядочение и эффективное выполнение контрольных мероприятий службой внутрикорпоративного аудита по текущим сельскохозяйственным работам с осуществлением контроля за нормативным использованием ресурсов, выпуском качественной продукции;

- выявление, предупреждение и устранение нарушений, злоупотреблений, случайных ошибок и искажений со стороны ответственных лиц и фактов не исполнения законодательных, нормативно - правовых актов, содействие сохранению активов сельскохозяйственного предприятия;

- выявление неэффективного, нецелевого, сверхнормативного использования ресурсов в аграрных предприятиях, включая государственные дотации, целевую финансовую помощь;

- содействие развитию и совершенствованию надлежащей системы управления, как при производстве, так и при сбыте продукции с составлением прогноза рыночной ситуации и выработке стратегии развития сельскохозяйственного предприятия, с проведением постоянного анализа информации о состоянии и развитии ситуации на рынках сельскохозяйственной продукции с последующим их ранжированием;

- обеспечение эффективности и результативности деятельности предприятия и его структурных подразделений, соблюдая приемлемый уровень полноты и точности при оформлении документов и содержащейся в них информации, мониторинг эффективности внедрения процедур внутреннего контроля;

- предоставление оперативной информации и рекомендаций по результатам проверок, направленных на снижение и предотвращение рисков и негативных тенденций.

Решение обозначенных задач СВА проводится посредством осуществления следующих функций:

- функция контроля, которая направлена на выявление нарушений требования законодательства и нормативных актов при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности, предотвращение хищений, злоупотреблений;

- аналитическая, прогнозная функции направлена на систематизацию возникающих рисков, нарушений и злоупотреблений для подготовки предложений, направленных на их устранение и повышение эффективности хозяйственной деятельности;

- информационная функция направлена на обеспечение представления оперативной информации о результатах проводимых контрольных мероприятий, руководству, менеджменту, маркетинговой службе для принятия соответствующих управленческих решений;

- координационная функция направлена на обеспечение системности внутреннего контроля и внутрикорпоративного аудита.

Объекты внутрикорпоративного аудита могут быть сгруппированы таким образом:

- ресурсы (трудовые, земельные, сырьевые, финансовые, биологические);

- производственные процессы (посев, уборка, хранение, раздача кормов, работа автотранспорта и т.д.);

- хозяйственные процессы (прием на работу, начисление заработной платы, налогов и сборов, их удержание из заработной платы, расчеты с поставщиками и подрядчиками, покупателями, собственниками, составление прогнозного анализа по отраслям и рынкам сбыта продукции и т. д.);

- информационные данные (бухгалтерской (финансовой), статистической, оперативной отчетности, информационные данные о состоянии и развитии рынка сельскохозяйственной продукции и т. д.).

Объекты внутрикорпоративного аудита предложено детализировать по видам отраслей в разрезе хозяйственных сегментов (растениеводство, животноводство, вспомогательные, обслуживающие, перерабатывающие производства и т.д.) и структурным подразделениям, что позволит осуществлять аудит по центрам ответственности.

В отличие от обязательности внешнего аудита для предприятий соответствующих определенным параметрам, указанным в Федеральном законе "Об аудиторской деятельности" от 30 декабря 2008 года №307-ФЗ, такого требования к организации внутрикорпоративного аудита не существует. Тем не менее, учитывая отраслевую специфику аграрных предприятий в работе обоснованы критерии, наличие которых свидетельствует о целесообразности организации службы внутрикорпоративного аудита.

1) Критерий масштаба бизнеса (объем выручки от реализации 50 млн. руб. и более, либо сумма активов баланса превышает 20млн. руб.) Эта норма соответствует разделу 3. ст. 5 Федерального закона "Об аудиторской деятельности" от 30 декабря 2008 года №307-ФЗ и устанавливает обязательность внешнего аудита. Тем не менее, на наш взгляд, для аграрных предприятий соответствующих критериям обязательности проведения внешнего аудита внутрикорпоративный аудит также необходим т.к. при эффективно организованной работе службы

внутрикорпоративного аудита и использовании результатов его работы внешними аудиторами, возможно сокращение объема и стоимости работ независимыми аудиторами и предупреждение возможных ошибок и нарушений.

2) Критерий диверсификации сельскохозяйственного производства. При наличии в рамках одного хозяйства нескольких, технологически не связанных между собой видов трех и более видов сельскохозяйственной производств внутрикорпоративный аудит необходим, поскольку позволит учитывать все виды отраслевых рисков.

3) Критерий плотности производства. При географической отдаленности структурных подразделений от административного центра предприятия, усложняется организационная структура и, соответственно управляемость предприятием, поэтому внутрикорпоративный аудит необходим, т. к. позволит обеспечить ритмичное, бесперебойное производство всех подразделений под контролем высшего руководства.

В работе делается вывод, что внутрикорпоративный аудит в аграрных предприятиях должен проводиться в разрезе сегментов, включающих в себя отрасли и места их осуществления: растениеводство, животноводство, фермы, полеводческие бригады, элеваторы и др., по таким направлениям деятельности как: организационная, контрольно-проверочная, аналитическая, информационная.

Организационная деятельность СВА предполагает осуществление аудита за исполнением законодательных и нормативных правовых актов Российской Федерации, по ведению сельскохозяйственной деятельности всеми структурными подразделениями объединения.

Контрольно-проверочная деятельность заключается в осуществлении внутрикорпоративного аудита за соблюдением административными, вспомогательными службами, структурными подразделениями объединения и их работниками порядка установленных процессов и процедур осуществления учета финансово-хозяйственных операций и соблюдения полномочий при их санкционировании.

Аналитическая деятельность заключается в рассмотрении выявленных отклонений от установленных нормативных показателей деятельности, выяснении причин, лежащих в основе нарушений, принятию мер по их предупреждению, а также в определении эффективности и целесообразности проводимых хозяйственных операций, анализе результатов внутренних норм, методик (стандартов), приказов, инструкций, распоряжений и иных локальных актов.

Информационная деятельность заключается в оперативном информировании о результатах аудиторских мероприятий собственников и руководство объединения, включая прогноз на перспективу, предложения об устранении выявленных отклонений и нарушений для совершенствования деятельности в целом.

В результате проведенного исследования сделан вывод о том, что внутрикорпоративный и внешний аудит при конструктивном взаимодействии способны принести положительные результаты всем участникам процесса. А именно эффективный внутрикорпоративный аудит может снизить затраты предприятия

на внешний аудит: если внешний аудитор будет иметь возможность полагаться на результаты работы внутрикорпоративного аудита, это, не отменяя необходимости внешнего аудита для предприятий сократит объем аудиторских процедур, выполняемых внешним аудитором. Координация деятельности и взаимное сотрудничество органов внутрикорпоративного и внешнего аудита, а также государственного контроля позволяют исключить дублирование в контроле хозяйствующих субъектов.

Определены задачи внутрикорпоративного аудита в аграрных предприятиях в условиях перехода на МСФО и МСА, которые заключаются:

- в обеспечении прозрачного, достоверного учета и отчетности для ее подготовки к трансформации в соответствии с МСФО;
- в исследовании возможности использования справедливой стоимости в системе управленческого учета биологических активов в соответствии МСФО 41 "Сельское хозяйство".

В настоящий момент российский подход к практике учета сельскохозяйственных активов не позволяет анализировать изменение их стоимости в разрезе каждого биологического актива. В российской практике принято разделение сельскохозяйственных активов на "оборотные" (животные на выращивании и откорме, сч. 11) и "внеоборотные" (основной, продуктивный скот, сч. 01). Согласно п.17. ПБУ 6/01 "Учет основных средств" на них должна начисляться амортизация, за исключением объектов, не подлежащие амортизации (земельные участки, объекты природопользования, объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям). Продуктивного скота в этом перечне нет, хотя методические рекомендации по ведению бухгалтерского учета в сельском хозяйстве однозначно рекомендуют не начислять амортизацию на продуктивный скот. Более того, исходя из сути экономических процессов можно констатировать, что продуктивный скот не только не амортизируется, но и, напротив, за счет привеса увеличивает свою стоимость. Для устранения противоречия между ПБУ 6/01 и методикой оценки и учета продуктивного скота предлагаем учитывать продуктивный скот отдельно от амортизируемых основных фондов на специально формируемом для этих целей счете.

Животные, состоящие на откорме, учитываются в бухгалтерском учете на балансовом счете №11 "Животные на выращивании и откорме" в составе оборотных активов. Для определения изменения их стоимости производится взвешивание всей группы животных, затем общий вес делится на количество поголовья. Таким образом, учетные данные не позволяют оценить вклад каждого подразделения в общую долю привеса и, соответственно, получаемой прибыли. Для повышения прозрачности и достоверности информации о результативности работы каждого животноводческого подразделения в работе предложено осуществлять и контролировать привес животных в разрезе каждой откормочной группы.

В отличие от мировой практики в российском учете биологических активов отсутствует порядок отражения процессов биотрансформации, который соглас-

но МСФО 41 "Сельское хозяйство" представляет собой изменение актива в процессе роста, дегенерации, производства и воспроизводства.

На наш взгляд, все эти изменения должны найти отражение в бухгалтерском учете, и, соответственно, являться объектом проверки внутрикорпоративного аудита. Это может быть реализовано с переходом на использование положений МСФО 41 "Сельское хозяйство", применительно к оценке и учету биологических активов по справедливой стоимости, что позволит сделать учет и отчетность прозрачными для пользователей в части раскрытия информации о реальной стоимости имущественного потенциала организации, ее финансовом положении по "бизнес-сегментам".

Как уже отмечалось ранее, необходимость создания службы внутрикорпоративного аудита в аграрных предприятиях объясняется не только спецификой сельскохозяйственной отрасли, но и территориальной отдаленностью. Большинство предприятий Саратовской области, а также исследуемое нами ООО "Агрофирма "Рубеж" отвечают этим критериям. Организацию службы внутрикорпоративного аудита в работе предложено осуществлять поэтапно, с учетом направлений деятельности по сегментам в совокупности: "географический" – отдаленное структурное подразделение (бригады, фермы, элеваторы), "хозяйственный" – отрасль (растениеводство, животноводство, пчеловодство и т.д.). Определено место службы внутрикорпоративного аудита в структуре исследуемого хозяйства, представленное рисунком 1.

Для организации СВА в работе предложено типовое положение о службе внутрикорпоративного аудита, в котором раскрыты ее задачи, функции, права и ответственность, а также порядок взаимодействия СВА с другими службами и подразделениями предприятия.

В целях качественного осуществления внутрикорпоративного аудита в аграрных предприятиях и объединениях в работе разработан ряд рабочих документов. В частности:

- рекомендован план аудиторской проверки учетной политики предприятия, учитывающий специфику бухгалтерского учета в сельском хозяйстве;

- предложены план-график проведения внутрикорпоративного аудита финансово-хозяйственной деятельности и регламент организации документооборота и ведения регистров учета внутрихолдинговых расчетов, учитывающие сезонный характер производства, проявляющийся в неравномерном распределении трудоемкости производственных процессов и сроках формирования финансовых результатов; В целях качественного осуществления внутрикорпоративного аудита в аграрных предприятиях и объединениях в работе разработан ряд рабочих документов. В частности:

- рекомендован план аудиторской проверки учетной политики предприятия, учитывающий специфику бухгалтерского учета в сельском хозяйстве;

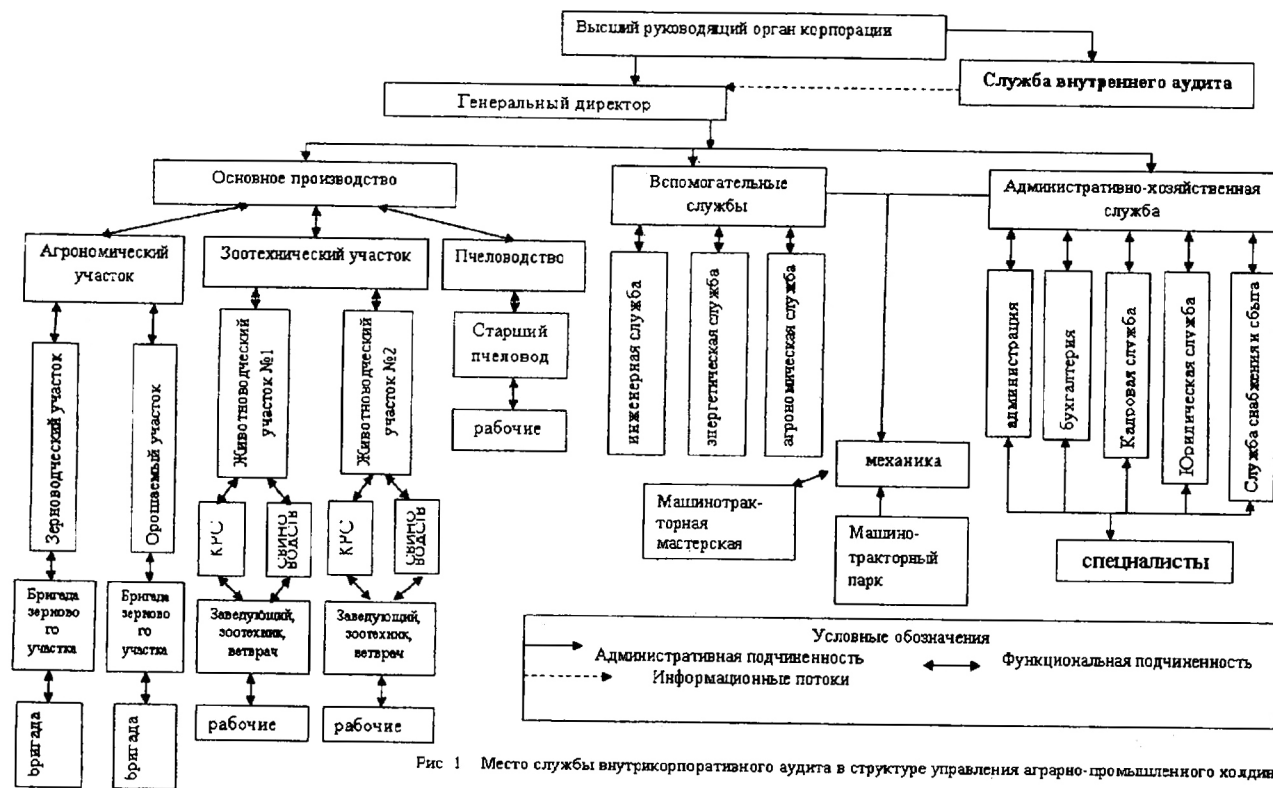


Рис 1 Место службы внутрикорпоративного аудита в структуре управления агропромышленного холдинга

- предложены план-график проведения внутрикорпоративного аудита финансово-хозяйственной деятельности и регламент организации документооборота и ведения регистров учета внутрихолдинговых расчетов, учитывающие сезонный характер производства, проявляющийся в неравномерном распределении трудоемкости производственных процессов и сроках формирования финансовых результатов;

- разработаны тесты оценки эффективности внутреннего контроля за правильностью отнесения затрат на себестоимость, а также за сохранностью, эффективностью использования основных средств по сегментам деятельности, в разрезе возможных рисков.

В работе предложены методические рекомендации по проведению внутрикорпоративного аудита по сегментам "растениеводство" и "животноводство", направленные на выявление хищений и потерь продукции, а также на предупреждение возможных потерь, которые представлены схематично на рис. 2.

В частности по сегменту "растениеводство" для недопущения завышения себестоимости центнера зерна и хищений урожая предложено регулярное проведение контрольных обмолотов на каждом географически удаленном участке по каждой зерновой культуре. Это позволит определить нормативную собираемость урожая, которая будет служить базой для расчета потенциального урожая каждого подразделения, что не позволит занижать массу принятого зерна и создавать неучтенные излишки.

Проанализировав возможные причины умышленного сокращения доходности растениеводства, выявлены показатели, свидетельствующие о возможных злоупотреблениях, на которые СВА необходимо обращать внимание. В частности необходимо в разрезе географических сегментов производить сравнение следующих показателей: затраты на 1 га. посевных площадей, сбор продукции с 1 га. в первоначально оприходованной массе и себестоимость единицы продукции. Максимальные значения по данным показателям или их внезапный рост сигнализируют о необходимости пристального контроля за данным географическим сегментом или о целесообразности анализа производственных процессов.

Усовершенствованы методические основы проведения внутрикорпоративного аудита и его организация по сегменту «растениеводство», выделены в отдельный перечень предпосылки, при возникновении которых, необходимо оперативное проведение внутрикорпоративного аудита. Такие как: рост дебиторской, кредиторской задолженности, некорректная корреспонденция счетов по хозяйственным операциям, занижение урожайности с 1га по сравнению с урожайность, полученной при контрольных обмолотах и т.д., предложены формы аналитических таблиц для проведения внутрикорпоративного аудита по важным показателям для более оперативного его проведения.



Рис. 2. Схема осуществления внутрикорпоративного аудита по сегментам «растениеводство», «животноводство» в автоматическом режиме

Конкретизированы особенности осуществления внутрикорпоративного аудита по сегменту «животноводство» в аграрных предприятиях, выделен перечень предпосылок по отрасли, при возникновении которых необходимо оперативное проведение аудита, в целях предотвращения возможных нарушений, злоупотреблений. Такие как: заниженные надои по сравнению с контрольными дойками, заниженная жирность по сравнению со средней, несвоевременный перевод животных из одной группы в другую. Рекомендованы формы аналитических таблиц по разным показателям для более оперативного проведения внутрикорпоративного аудита. При организации внутрикорпоративного аудита по сегменту «животноводство» при составлении плана и программы необходимо охватывать проверкой следующие вопросы:

- контроль за полным и своевременным оприходованием продукции животноводства;
- контроль за правильным отражением полученной животноводческой продукции на счетах бухгалтерского учета;
- контроль за правильным определением качества произведенной продукции;
- контроль за сохранностью продукции животноводства; оценка системы внутреннего контроля при производстве продукции животноводства.

В работе предложена методика внутрикорпоративного операционного аудита отнесения затрат на себестоимость продукции животноводства, позволяющая службе внутрикорпоративного аудита выявлять факты завышения стоимости кормов, не оприходования приплода и занижения массы привеса животных, находящихся на откорме. Для проведения контрольных мероприятий в работе разработаны рабочие таблицы аудиторов, в разрезе различных видов нарушений.

Рассмотрен и рекомендован к использованию типовой внутренний Стандарт, регламентирующий порядок проведения внутрикорпоративного аудита по сегментам «растениеводство», «животноводство». Структура стандарта включает в себя следующие разделы: общие положения, назначение стандарта, методы, процедуры, способы осуществления внутрикорпоративного аудита по сегментам, источники информации и предпосылки проведения внутрикорпоративного аудита, рекомендуемые формы аналитических таблиц, источники информации и предпосылки проведения выборочного внутрикорпоративного аудита и порядок представления информации по результатам внутрикорпоративного аудита Совету директоров (собственникам) в аграрных объединениях. Рекомендованы разработанные формы: акта о проведении выборочной проверки правильности оформления и полноты отражения хозяйственных операций в первичной документации по отраслям сельского хозяйства; и отчета по результатам внутрикорпоративного аудита по сегментам «растениеводство», «животноводство».

Данный стандарт может быть использован СВА любого крупного аграрного предприятия или объединения предприятий. В заключение диссертации сформулированы основные результаты исследования, выводы по наиболее значимым

проблемам, решение которых может способствовать правильной организации внутрикорпоративного аудита в аграрных предприятиях и объединениях.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК:

1. Рыбникова Л.В. Экономическая необходимость возникновения внутрикорпоративного аудита, его природа и сущность // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. №2 (21). 2008. - 0,5 п.л.
2. Рыбникова Л.В. Операционный аудит как составляющая внутреннего аудита агрохолдингов // Вестник Саратовского государственного аграрного университета им. Н.И. Вавилова. №9. 2008. - 0,8 п.л.

Статьи и тезисы докладов в других изданиях:

3. Рыбникова Л.В. Анализ резервов оптимизации// Международный межвузовский сборник научных статей: Учетно-аналитическое обеспечение и оценка управленческих решений. - Саратов: Научная книга, 2006. - 0,2 п.л.
4. Рыбникова Л.В., Рыбникова О.А. Анализ комплексных сведений о налогоплательщиках, как основной инструмент увеличения собираемости налогов и пополнения бюджета // Международный межвузовский сборник научных статей: Учетно-аналитическое обеспечение и оценка управленческих решений. - Саратов: Научная книга, 2006. - 0,2 п.л.
5. Рыбникова Л.В. Реформа службы внутреннего аудита в системе налогового администрирования // Международный межвузовский сборник научных статей: Модели управленческого учета и их аналитическое обеспечение. - Саратов: Научная книга, 2007. - 0,2 п.л.
6. Рыбникова Л.В. Теоретические особенности налогового контроля как инструмента регулирования государственной экономики // Материалы всероссийской научно-практической конференции "Качество государственного и муниципального управления как фактор конкурентоспособности российских регионов". - Саратов: Научная книга, 2007. - 0,3 п.л.
7. Рыбникова Л.В. Приемы и методы экономического анализа при проведении аудита налогового учета предприятий, организаций, учреждений // Международный межвузовский сборник научных статей: Проблемы управленческой системы повышения качества учетной информации. - Саратов: Научная книга, 2008. - 0,4 п.л.
8. Рыбникова Л.В. Координация деятельности внутрикорпоративного аудита.// Сборник статей VII-ой Международной научно-практической конференции "Аудит, налоги и бухгалтерский учет: основы, теория и практика". - Пенза: Приволжский Дом знаний, 2008. - 0,2 п.л.
9. Рыбникова Л.В. Задачи внутрикорпоративного аудита в условиях перехода на МСФО и МСА // Международный межвузовский сборник научных статей: "Проблемы отраслевых экономических систем управленческого учета". - Саратов.: Научная книга, 2009. - 0,5 п.л.

10. Рыбникова Л.В. Операционный аудит как составляющая внутрикорпоративного аудита в корпоративной системе управления // Международный межвузовский сборник научных статей: "Проблемы отраслевых экономических систем управленческого учета". - Саратов: Научная книга, 2009. - 0,4 п.л.

11. Рыбникова Л.В. Специфические аналитические процедуры при внутрикорпоративном аудите // Материалы всероссийской научно-практической конференции "Качество государственного и муниципального управления как фактор конкурентоспособности российских регионов". - Саратов: Научная книга, 2009. - 0,4 п.л.

10 ~